

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36039C
Inscrit le 23 mars 2015

Audience publique du 26 novembre 2015

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 11 février 2015 (n° 33894 du rôle)
dans un litige l'opposant à
Monsieur et son épouse,
Madame,
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36039C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 6 mars 2015 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 11 février 2015 (n° 33894 du rôle), ayant déclaré fondé le recours en réformation introduit par Monsieur, huissier de justice, demeurant professionnellement à L-... et de son épouse, Madame, demeurant à L-..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 octobre 2013 (n° C 18543 du rôle), ayant rejeté comme non fondée leur réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 20 février 2013 pour l'année d'imposition 2006, de manière à avoir annulé ladite décision dudit directeur ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 8 mai 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juin 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu l'ordonnance du vice-président de la Cour administrative du 17 juillet 2015 ordonnant la production d'un mémoire supplémentaire par chaque partie et fixant l'affaire pour continuation des débats au 20 octobre 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2015 par Maître Jean-Paul NOESEN au nom des époux et, préqualifiés ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG et Maître Jean-Paul NOESEN en leurs plaidoiries à l'audience publique du 20 octobre 2015.

Le 3 août 2011, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 à l'égard de Monsieur et de son épouse, Madame, ci-après « *les époux ...-...* ».

Sur demande dudit bureau d'imposition, les époux ...-... firent fin 2012 l'objet d'un contrôle fiscal pour les années d'imposition de 2006 à 2008, contrôle dont les conclusions ont été matérialisées dans un rapport de révision datant du 7 février 2013.

Suite à ce contrôle fiscal, le bureau d'imposition émit en date du 20 février 2013 un bulletin d'impôt rectificatif sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006.

Le 12 avril 2013, les époux ...-... firent introduire une réclamation contre ledit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* ».

Par décision du 17 octobre 2013, référencée sous le numéro C 18543, le directeur confirma intégralement le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu la requête (C 18543) introduite le 12 avril 2013 par Maître Jean-Paul Noesen au nom des époux, le sieur et la dame, demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 20 février 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin originaire de l'année 2006, émis en date du 3 août 2011, a été redressé en vertu du § 222 alinéa 1^{er} AO par un bulletin rectificatif du 20 février 2013, donc à un moment où le premier bulletin était coulé en force de chose décidée ;

qu'il s'ensuit que la réclamation parvenue le 12 avril 2013 n'a été valablement introduite dans le délai de trois mois qu'à l'égard du bulletin rectificatif de l'année 2006, attaquant dans la mesure où la cote d'impôt rectifiée dépasse la cote originaire (§234 AO) ;

Considérant que le réclamant invoque la nullité du bulletin litigieux pour vice de procédure en soulevant la violation du § 205 alinéa 3 AO ; qu'il invoque la violation de la convention belgo-luxembourgeoise ; qu'il demande l'annulation de la taxation d'office ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

quant à la violation du § 205 AO

Considérant que l'imposition rectificative de l'année litigieuse se base sur un rapport de service de révision établi en fonction de la vérification des livres et documents comptables du réclamant portant sur les exercices 2006 à 2008 en vertu des §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO ;

Considérant que, si en principe, le § 205 alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, n°10156 ; Cour administrative 14.12.2000, n°11320C), il n'en reste pas moins que pendant toute la durée de la révision, le réclamant a été tenu au courant du résultat des investigations ; qu'à l'occasion des différentes entrevues et courriers, il a été informé de toutes les constatations et conclusions renseignées dans le rapport de révision et qu'il disposait donc toujours des données requises pour faire valoir ses droits de la défense en pleine connaissance de cause (cf. chapitre E Remarque finale du rapport de révision daté du 7 février 2013) ; qu'il ressort clairement des entrevues entre le réviseur, le réclamant et son avocat que le résultat final de la vérification entraînerait indubitablement une imposition rectificative de l'année d'imposition litigieuse (cf. notamment la lettre du 21 juin 2012 adressée au réclamant par le réviseur) ;

quant à la violation de la convention belgo-luxembourgeoise

Considérant que lors de la révision des documents et pièces comptables présentés, le réclamant n'avait pas dévoilé le filtre utilisé pour épilucher ses recettes répertoriées par son

logiciel ... spécifique pour les huissiers de sorte que le réviseur avait demandé au réclamant d'extraire les données ... avec le plus de détails afin de pouvoir mener une analyse plus précise des recettes ;

Considérant que le réviseur a dû réitérer sa demande à de maintes reprises sans que les données aient été remises ; que, suivant les affirmations de la secrétaire du réclamant, l'omission serait due à un problème d'un serveur informatique et que le responsable informatique ayant installé le logiciel resterait muet à la demande d'assistance ;

Considérant qu'en vertu du § 175 AO, le réviseur avait contacté le responsable informatique en date du 5 juin 2012 afin d'obtenir les données demandées ; que les données ont été transmises immédiatement le 5 et 6 juin 2012 ;

Considérant qu'il s'agit en l'occurrence d'une demande de pièces dans le cadre de la procédure de contrôle à des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables (§175 (1) AO) ; que cette tierce personne avait installé le logiciel ..., contenant les données demandées sur un ordinateur se trouvant chez le réclamant, en l'occurrence au Grand-Duché, de sorte qu'une violation de la convention belgo-luxembourgeoise peut valablement être écartée ;

quant à l'annulation de la taxation d'office

Considérant que le réclamant avait déclaré un bénéfice net provenant de l'exercice d'une profession libérale s'élevant à (recettes de ... – dépenses ... i.e.) ... euros ;

Considérant que la révision des livres et pièces comptables a révélé un bénéfice s'élevant à ... euros ;

Considérant que le réclamant conteste formellement les taxations d'office en arguant que la majoration du bénéfice, suite à la vérification par le service de révision, ne serait pas adéquate ; qu'il invoque à titre comparatif des revenus imposables réalisés par des huissiers ayant un coût légal comparable ; que ce moyen laisse d'être fondé, l'analyse des cas d'imposition de tiers se heurtant au secret fiscal instauré par la loi (§22 AO) ;

Considérant qu'il ressort clairement du rapport du réviseur que le réclamant n'avait pas jugé utile, à des maintes reprises, de répondre aux demandes de prise de position du réviseur ;

Considérant que le réclamant avait remis des classeurs avec des extraits bancaires en date du 19 mars 2012 et du 17 août 2012 dont tous les libellés et tout texte donnant une indication sur la nature de l'opération avaient été rendus illisibles ; que ces pièces comptables sont inutilisables à défaut de moyen de contrôle sérieux ;

Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que le réclamant n'a pas fourni de nouveaux éléments se rapportant directement aux recettes et dépenses taxées d'office ;

Considérant que dès lors les taxations d'office se basant sur le rapport de révision sont confirmées par la présente décision (...) ».

Par requête déposée le 17 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif, les époux ...-... introduisirent un recours tendant, d'après le libellé de la requête introductive d'instance, principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, ainsi que de la décision précitée du directeur du 17 octobre 2013 rejetant leur réclamation du 12 avril 2013, telle que dirigée contre ledit bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006.

Par jugement du 11 février 2015, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt rectificatif sur le revenu de l'année 2006, pour le surplus, le déclara recevable et justifié pour autant que dirigé contre la décision du directeur du 17 octobre 2013, partant, annula ladite décision directoriale et renvoya l'affaire devant le directeur en prosécution de cause, tout en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Le tribunal rejeta en premier lieu le moyen des époux ...-... tiré d'une prétendue violation du § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », relevant dans ce contexte qu'il se dégageait des pièces versées en cause, et notamment de la page 14 du rapport de révision du 7 février 2013 que Monsieur ... avait été tenu au courant des résultats des investigations du réviseur, rapport qui faisait encore état de différentes entrevues et de divers courriers entre le service de révision et Monsieur ..., et que Monsieur ... disposait ainsi toujours des données requises pour faire valoir ses droits de défense en pleine connaissance de cause. Le tribunal souligna encore que le mandataire des époux ...-... s'était adressé à plusieurs reprises au réviseur dans le cadre du contrôle fiscal en lui faisant parvenir de nouvelles pièces, voire lors d'une entrevue en date du 4 octobre 2012, ou encore à travers différents courriels, de sorte à retenir que les époux ...-... avaient eu la possibilité d'exposer leurs arguments dans le cadre de l'imposition de leurs revenus des années 2007 et 2008.

Le tribunal rejeta en deuxième lieu le moyen des époux ...-... relatif à une prétendue violation de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune au motif que les développements afférents manquaient de pertinence, étant donné que l'application de ladite convention présuppose un élément d'extranéité et que les demandeurs ne présentaient aucun lien en ce sens avec la Belgique mais avaient uniquement fait appel à une société informatique belge en vue de l'installation d'un logiciel spécifique pour les huissiers de justice. Le tribunal souligna encore que la demande du réviseur adressée à l'informaticien belge ayant installé le logiciel en question en vue d'obtenir certaines données relatives aux comptes de Monsieur ... s'était faite non pas dans le cadre de ladite convention fiscale mais dans le cadre du § 175 AO, lequel oblige même des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables dans le cadre d'une procédure déterminée, à fournir à l'administration fiscale des renseignements qui sont requis dans le cadre notamment d'une procédure d'imposition.

Les premiers juges constatèrent ensuite qu'il résultait tant des explications de part et d'autre, que des pièces versées en cause que Monsieur ... n'avait pas tenu une comptabilité régulière, mais s'était contenté, d'après ses propres affirmations, de dresser une comptabilité consistant à tenir

« une main courante des revenus non visés au coût légal et en déclarant le cumul du répertoire et des honoraires hors répertoire ».

Le tribunal releva que s'il résulte certes de la lecture combinée du § 161 (1) 1. AO et de l'article 91 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *L.I.R.* », que si les membres de professions libérales, et notamment les huissiers, sont en principe tenus de tenir une comptabilité régulière, l'administration fiscale pouvait, par voie de tolérance, autoriser une comptabilité simplifiée, cette comptabilité simplifiée devant néanmoins, conformément au § 162 AO, respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives, l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée à l'alinéa 4 du § 162 AO, ainsi qu'à l'alinéa 6 du même paragraphe, et qu'à défaut de respecter une telle comptabilité, le contribuable s'exposait au risque d'une taxation d'office conformément au § 217 (2) AO.

Le tribunal rappela encore, d'une part, qu'en vertu du § 217 (2) AO, la taxation des revenus était possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète sinon formellement ou matériellement incorrecte. Il releva que le § 217 AO consacre le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait, et ce procédé comporte nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude avec prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération.

Le tribunal releva de même que si le contribuable mettait le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il était censé se contenter de cette approximation, qu'elle s'opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, voire par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle, ne pouvant dans pareille hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt, tout en relevant que dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité et que le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office devait se ménager des preuves.

Après avoir rappelé ces principes, le tribunal nota que les époux ...-... n'avaient pas fait parvenir de comptabilité régulière à l'administration fiscale et ne l'avaient pas mise en mesure de constater et de calculer avec précision leurs revenus imposables, de sorte que le bureau d'imposition, suite aux conclusions retenues par le réviseur dans son rapport du 7 février 2013, avait valablement pu procéder à une taxation d'office, la majoration retenue résultant précisément des conclusions du contrôle fiscal dont les demandeurs avaient fait l'objet.

Le tribunal releva cependant qu'il se dégageait du dossier que les époux ...-... avaient chargé une fiduciaire de dresser *ex post*, et plus précisément dans le cadre de la procédure contentieuse, une comptabilité détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables qui diffèrent de manière conséquente de ceux résultant de la taxation d'office entreprise pour ces mêmes années et figurant dans les bulletins d'imposition y relatifs. Il souligna encore dans ce contexte que la partie étatique restait en défaut de préciser en quoi ces pièces ne seraient pas assez précises ou ne correspondraient pas à une comptabilité en bonne et due forme, ce d'autant plus qu'il résultait d'un courrier de l'expert-comptable du 8 mai 2014 que « *les chiffres, pièces et autres calculs présentés par celui-ci ont été basés sur un modèle de présentation élaboré par l'administration des contributions, et plus particulièrement par le service de révision* », l'expert-comptable y ayant encore précisé explicitement la façon dont il a procédé pour élaborer la comptabilité en question. Rappelant dans ce contexte qu'il siège en tant que juge de la réformation et qu'il est dans ce cadre amené à apprécier la décision déferée quant à son bien-fondé et à son opportunité avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision, impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer, les deux parties en cause étant autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles, le tribunal annula la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans le cadre de la réformation et renvoya le litige devant le directeur afin de lui permettre d'examiner les pièces versées en cause, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer un écart significatif du bulletin d'impôt de l'année 2006 établi par voie de taxation d'office par rapports aux revenus réels des époux ...-....

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2015, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 11 février 2015 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir rejeter le recours en réformation introduit par les époux ...-... contre la décision du directeur du 17 octobre 2013.

Au dispositif de leur mémoire en réponse, les époux ...-... sollicitent « *dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice et notamment afin que la Cour ait une vue d'ensemble sur le dossier* » la jonction du présent rôle avec les deux autres rôles déposés le même jour sous les numéros de rôle 36037C et 36038C concernant les appels introduits par l'Etat et visant, le premier, les années d'imposition 2009 à 2011 et, le second, les années d'imposition 2007 et 2008.

Tout comme en première instance, l'Etat n'a pas pris position par rapport à cette demande.

Tel que rappelé à bon escient par les premiers juges, une demande tendant à la jonction de plusieurs affaires est justifiée dans la mesure où celles-ci concernent les mêmes parties et qu'elles ont trait au même objet. Si dans le cas d'espèce, les parties dans les trois rôles sont les mêmes, il n'en est pas ainsi pour l'objet des trois litiges, étant donné que chaque rôle vise un jugement différent ayant statué sur des décisions directoriales différentes, chacune prise sur base d'une procédure préalable différente, de sorte qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de jonction des intimés.

A l'appui de son appel, la partie étatique estime que le tribunal aurait à tort retenu que les pièces produites par les parties intimées constitueraient une comptabilité régulière et détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables. Après avoir rappelé les principes jurisprudentiels en la matière de la taxation d'office, le délégué du gouvernement soutient qu'il serait manifeste que par la production de la soi-disant comptabilité *ex post*, telle que présentée en première instance, les époux ...-... resteraient toujours en défaut de rapporter la preuve de leurs revenus réels et que les pièces produites en cause n'apporteraient aucun élément nouveau permettant aux autorités fiscales de revenir sur leur taxation. Ainsi, les pièces présentées manqueraient de clarté et de cohérence et ne pourraient en aucun cas être qualifiées de comptabilité régulière établie selon les règles de l'art. Il relève encore que postérieurement au jugement de première instance, les services fiscaux se seraient une nouvelle fois penchés sur les pièces produites qui seraient pour partie illisibles, non complètes et autrement non exploitables et ne permettraient dès lors pas de renverser les résultats retenus par la taxation contestée, tout en relevant que Monsieur ... ne disposerait pas d'un compte-tiers mais que tous les fonds perçus, gérés et distribués aux clients transiteraient par ses comptes privés, de sorte qu'il serait impossible de distinguer entre les flux privés et les flux professionnels. Comme les pièces litigieuses ne constitueraient pas une comptabilité régulière, toute analyse supplémentaire serait inutile voire non indiquée, de même qu'un renvoi du dossier devant le directeur en prosécution de cause.

Par rapport à l'argumentaire tiré d'une prétendue violation du § 205 (3) AO, la partie étatique souligne que par courrier du 13 février 2013, le préposé du bureau d'imposition a informé les époux ...-... qu'il ne serait pas en mesure de retenir les recettes déclarées par ces derniers et il leur aurait également donné la possibilité de présenter leurs observations préalablement à l'émission des bulletins d'imposition. Elle souligne encore que les intimés se seraient limités à déclarer les recettes provenant du répertoire, tel que prévu à l'article 22 de la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des huissiers de justice, lequel ne ferait cependant pas état de toutes les activités d'un huissier de justice pour ne pas comporter entre autres les activités de recouvrement amiable de créances et les divers constats effectués sur demande de particuliers pouvant cependant représenter un pourcentage assez élevé de l'activité et du chiffre d'affaires d'un huissier de justice. Le délégué du gouvernement met ensuite en exergue que les recettes et honoraires des intimés pour les années 2006 à 2008 auraient dû faire l'objet d'une taxation d'office suite à un contrôle opéré par le service de révision et lors duquel la coopération de Monsieur ... aurait été réticente, voire déficiente. Le délégué du gouvernement en conclut que le moyen relatif à une violation du § 205 (3) AO laisserait d'être fondé.

Concernant plus précisément le détail des recettes professionnelles de Monsieur ..., la partie étatique conteste toute pertinence d'une approche par comparaison avec les revenus déclarés par d'autres huissiers, pareille approche ne pouvant servir à établir la légalité des impositions contestées par les intimés. Quant à l'approche de ces derniers à se voir imposer en fonction de la déclaration basée sur la prise en considération du chiffre d'affaires se dégageant majoritairement du répertoire tenu pour les besoins de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, au motif que depuis 1945 tous les huissiers de justice auraient fait leur déclaration annuelle sur base des revenus directs se dégageant de leurs répertoires, le délégué du gouvernement rappelle qu'il serait de jurisprudence constante que les contribuables n'auraient aucun droit acquis au maintien

d'une pratique administrative contraire à la légalité. De même, dans ce contexte, l'Etat conteste toute violation du principe de l'égalité devant la loi.

La partie étatique estime encore que l'approche des intimés de s'en tenir à une logique « *recettes-dépenses* » fondée sur un logiciel, à savoir le logiciel ..., et sur des critères non autrement précisés ne serait pas recevable et que toute personne optant pour une comptabilité simplifiée devrait en supporter les désavantages. Comme aucune comptabilité commerciale, ni comptabilité simplifiée au sens des articles 18 (1) et 18 (3) LIR ne seraient produites, mais uniquement un répertoire incomplet et chronologiquement faux ne représentant qu'un « *ordre de grandeur* », et comme le service de révision n'aurait pu travailler qu'avec les seules données reçues, ne pouvant inventer lui-même une comptabilité, la taxation d'office litigieuse n'aurait en aucun cas été fixée arbitrairement par l'administration, pareille taxation n'étant jamais totalement exacte mais seulement une approximation de la réalité.

Finalement, en relation avec les pièces déposées en instance d'appel, l'Etat s'étonne de la tardiveté du dépôt de ces pièces versées « *in extremis* » et estime que lesdites pièces ne pourraient pallier à l'absence d'une comptabilité régulière, ce d'autant plus qu'elles ne seraient que difficilement exploitables. La partie étatique maintient que les résultats de la taxation d'office seraient vraisemblables et que les intimés ne pourraient prospérer dans leur réclamation que s'ils rapportaient la preuve que les revenus réels s'écarteraient de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt, ce qui ne serait pas le cas par la production d'une « *flopée* » d'extraits de compte guère exploitables.

Les époux ...-..., de leur côté, reproduisent l'intégralité du courrier de réclamation de leur mandataire du 12 avril 2013 à l'adresse du directeur concernant l'année d'imposition 2006, « *qui est le plus complet* », la problématique de base restant la même, d'après les intimés, pour les années subséquentes. Ils soutiennent que l'attitude de l'administration fiscale à leur encontre serait une affaire « *de chicane et de représailles* » suite à une affaire fiscale gagnée par Monsieur ... devant le tribunal administratif (n° 24888 du rôle). Ils insistent sur le fait qu'il y a eu des investigations du service de révision pour les années 2006, 2007 et 2008, mais non pas pour les années 2009, 2010 et 2011, années pour lesquelles on aurait simplement fixé l'imposition en doublant le montant déclaré au motif que la révision des années précédentes aurait donné lieu à une majoration, tout en soutenant que cette imposition reposerait sur « *un délit de faciès* ». Ils signalent encore qu'ils avaient chargé un informaticien belge connaissant leur logiciel d'établir des « *contre-calculs* » et qu'ils avaient donné au service de révision plein accès à ces calculs et aux fichiers comptables, de même qu'ils ont chargé une fiduciaire « *réputée* », à savoir la société ..., de refaire complètement la comptabilité pour les années d'imposition 2006 à 2011. Les intimés signalent encore que les calculs de la société ... pour compte d'un autre huissier, selon la même méthodologie, auraient été acceptés par le service de révision, contrairement à leur cas. Finalement, ils estiment que le service de révision aurait déterminé dans leur chef des revenus de fantaisie qui n'auraient rien à voir avec une « *marge de sécurité faite avec mesure et modération* », mais ayant pour but de les ruiner financièrement et de monter un dossier répressif à faire valoir auprès du Parquet.

Sur ce, les intimés déclarent interjeter appel incident au motif que les premiers juges ne les auraient pas suivis dans leur argumentation consistant à dire que la déclaration d'impôt des

huissiers de justice se faisait sur base de leur répertoire, tel que cela se dégagerait du renvoi exprès figurant sous le § 160 AO. Ainsi depuis 1945, l'administration des Contributions directes aurait accordé à la profession des huissiers une espèce de « *ruling sectoriel* » en basant de manière forfaitaire leur imposition sur base de leur répertoire, pratique administrative qui lierait l'administration à titre de droit coutumier. Dès lors, si la base d'imposition de l'huissier était son répertoire, à savoir une comptabilité basée sur le chiffre d'affaires facturé et non pas reçu, il n'y aurait pas obligation de tenir un livre de recettes pour la détermination du revenu professionnel imposable. Les intimés offrent encore de prouver cette pratique par l'audition de divers témoins exerçant tous la profession d'huissier de justice.

Les époux ...-... soutiennent ensuite que les chiffres retenus par le service de révision ne baseraient sur aucun raisonnement retraçable mais constitueraient un alignement arbitraire de chiffres devant permettre de déposer dans la suite une plainte pénale pour fraude fiscale. Ils relèvent dans ce contexte que les chiffres résultant de l'approche de l'informaticien de l'étude ... et ceux retenus par la société ... concorderaient avec des différences relativement minimales mais explicables. Partant, l'approche de l'administration des Contributions directes, consistant à se ménager une « *marge de sécurité* » en présence d'un contribuable « *mauvais collaborateur* », aurait conduit dans le cas d'espèce à des aberrations. Les intimés insistent sur la considération qu'aucune norme légale n'imposerait aux huissiers de justice d'avoir un compte spécial séparé pour l'argent de tiers, ce qui leur serait cependant reproché dans l'acte d'appel.

Ils expliquent encore, pour contrer la présomption de justesse attachée à la taxation d'office, qu'ils avaient tenté dans une première phase, avec l'aide de l'informaticien belge, de procéder par extraction des données du logiciel ..., utilisé par pratiquement tous les huissiers luxembourgeois, à une estimation proche de la réalité des revenus perçus, tout en associant le service de révision à cette démarche, qui dans un premier temps, avait marqué son accord avec cette façon de procéder pour se rétracter par la suite, après avoir constaté que la taxation divergeait de revenus ainsi dégagés du logiciel Par la suite, ils auraient associé la société ... à leurs efforts pour reconstituer de manière efficace, sur base des comptes financiers, une main courante en procédant pour certains éléments par déduction et il se serait avéré que les calculs de ladite société convergeraient pour l'essentiel avec les conclusions de leur informaticien et de leur déclaration d'impôt. Or, les calculs réalisés par la société ... s'apparenteraient à une comptabilité « *recettes-dépenses* » conforme au § 161 (2) AO et le résultat dégagé par la société ... serait inférieur de non moins de 100 % aux conclusions du service de révision qui aurait partant doublé la base d'imposition. Plus précisément, sur les 6 années d'imposition 2006 à 2011, on ne constaterait qu'une différence minime au niveau de la moyenne du bénéfice opérationnel entre les déclarations respectives et les calculs de la société ..., à savoir- € par rapport à- € tandis que les taxations d'office, en retenant une moyenne de- € partiraient d'une prémisse de plus de- € de chiffre d'affaires avant déduction des frais, ce qui représenterait l'équivalent de plus de 6.500 actes d'huissier par an, chiffre irréaliste.

Finalement, afin de sortir du dossier d'une manière constructive, les intimés demandent à la Cour d'ordonner aux parties de se remettre autour d'une table, ensemble le service de révision, leur informaticien et la société ..., sinon de nommer une fiduciaire externe à titre d'expert afin de déterminer les bases d'imposition respectives.

Il convient en premier lieu de donner acte aux époux ...-..., par souci de concentrer le débat sur l'essentiel, qu'ils ne maintiennent plus leurs moyens de première instance tirés de la violation du § 205 AO et de la « *convention belgo-luxembourgeoise de non-double imposition* » au motif que la procédure d'échange d'informations n'aurait pas été respectée suite à la prise de contact direct entre le service de révision et l'informaticien belge.

La Cour retient ensuite que l'argumentation des époux ...-... consistant à dire que leur déclaration d'impôt devrait se faire sur base du répertoire et que l'administration fiscale aurait accordé à la profession des huissiers de justice un « *ruling sectoriel* » en déduisant de manière forfaitaire leur imposition à partir de leur répertoire, n'est pas à examiner dans le cadre d'un appel incident, mais comme simple moyen d'appel, les intimés ayant eu gain de cause en première instance par l'annulation de la décision directoriale déférée.

Ceci étant rappelé, ladite argumentation est à rejeter pour manquer de pertinence.

En effet, s'il est certes exact qu'il se dégage du renvoi figurant sous le § 160 AO qu'un huissier de justice est obligé de tenir à titre d'« *obligations particulières* » un répertoire tel que visé par l'article 22 de la loi précitée du 4 décembre 1990, répertoire destiné au contrôle de la part des fonctionnaires de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, c'est cependant à juste titre que la partie étatique relève que ledit répertoire est loin de reprendre toutes les activités d'un huissier de justice pour ne pas comporter entre autres les activités de recouvrement amiable de créances et les divers constats effectués sur demande de particuliers. Si le représentant étatique ne contredit pas non plus les époux ...-... dans leur affirmation que depuis 1945 tous les huissiers de justice au Luxembourg auraient fait leur déclaration annuelle des revenus en déduisant de manière forfaitaire les bases d'imposition dégagées par leur activité professionnelle à partir de leur répertoire, aucune disposition légale n'affranchit cependant un huissier de justice de ne pas se tenir également aux obligations générales figurant aux §§ 160 et s. AO et de tenir pour le moins une comptabilité régulière et détaillée susceptible de mettre les autorités fiscales, ayant des doutes quant au contenu d'une déclaration d'impôt, en mesure de déterminer avec précision l'ensemble des revenus imposables dégagés par leur activité professionnelle, quitte à ce qu'il s'agisse d'une comptabilité simplifiée, avec néanmoins une inscription continue des écritures comptables. Partant, les intimés sont à débouter de leur moyen tiré d'une prétendue pratique administrative ou d'un « *ruling sectoriel* » leur permettant d'établir de manière forfaitaire à partir du répertoire des huissiers de justice l'ensemble de leurs revenus professionnels annuels, de sorte qu'il convient de rejeter le moyen afférent, y compris l'offre de preuve par témoins formulée dans ce contexte.

Il s'ensuit que les premiers juges ont retenu à bon droit que les membres d'une profession libérale, dont les huissiers de justice, sont tenus de respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives conformément au § 162 (2) AO (« *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen* »), l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée par le § 162 (4) AO (« *Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein* »), ainsi qu'à l'alinéa (6) du même §

162 AO (« *Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden* »), et qu'à défaut le contribuable s'expose au risque d'une taxation d'office d'après le § 217 (2) AO.

A ce stade, il convient de rappeler que s'il est certes exact que l'absence de déclaration d'impôt peut donner lieu à une taxation d'office, il n'en reste pas moins que l'administration des Contributions directes peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt (cf. Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 586).

La taxation d'office consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration. Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office. La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 583 et autres références y citées).

Un contribuable, en se contentant d'introduire une réclamation devant le directeur, sans fournir les moindres pièces et explications y afférentes, sauf à renvoyer à des taxations favorables pour des années d'imposition antérieures, met celui-ci dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui ôte la plénitude de ses pouvoirs, notamment la possibilité de procéder à une réformation *in pejus*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse (cf. Cour adm. 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 581 et autres références y citées).

Plus précisément au niveau de la charge de la preuve, en cas de contestations émises par l'administration des Contributions directes sur la déclaration faite par le contribuable, celui-ci est légalement tenu de faire parvenir à l'administration des Contributions directes les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur le contribuable. - Ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité et le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves.

Lorsque le contrôle d'une déclaration d'impôt amène le bureau d'imposition à douter raisonnablement du caractère véridique et complet des déclarations, il peut – et doit – procéder à des investigations supplémentaires. – Dans l'exercice de sa mission d'investigation, le bureau est en premier lieu amené à faire appel à la coopération du contribuable, en l'invitant à éclairer et compléter ses déclarations. Cependant, le bureau d'imposition ne peut exiger du contribuable de rapporter la preuve de ses déclarations que dans la limite de ce qui est raisonnable (cf. Cour adm. 14 décembre 2000, n° 11320C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 602).

Au vu de ces principes, c'est à bon escient que le bureau d'imposition a procédé à une taxation d'office pour les années litigieuses, les époux ...-... s'étant au stade précontentieux limités à verser une comptabilité incomplète sans dévoiler l'intégralité de leurs comptes en banque et à

adopter une position d'attente sans la moindre coopération digne de ce nom. Partant, les intimés ont mis le bureau d'imposition dans l'impossibilité de calculer avec précision les revenus imposables et la taxation d'office pour l'année d'imposition 2006 s'imposait au moment de l'émission du bulletin d'imposition rectificatif, de même qu'au moment où le directeur a rendu sa décision sur réclamation.

Or, il s'avère qu'à l'heure actuelle au niveau de la phase contentieuse en instance d'appel, les intimés ont versé au dossier apparemment l'intégralité de leurs comptes en banque, de même qu'ils avaient déjà versé en première instance une estimation de leurs revenus à partir du logiciel ... effectuée par un informaticien belge. Pour le surplus, les époux ...-... ont chargé la société ... de dresser *ex post* une comptabilité détaillée pour les années 2006 à 2011 afin de mettre les autorités fiscales en mesure de déterminer avec précision leurs revenus imposables pour les années afférentes, comptabilité qui du moins en apparence revêt un caractère sérieux. Or, il s'avère que tant l'estimation de l'informaticien belge, que les résultats de la société ..., divergent de manière significative de la taxation d'office du bureau d'imposition, telle que confirmée par le directeur, de sorte qu'à l'heure actuelle les résultats de ladite taxation d'office n'apparaissent plus comme vraisemblables à première vue.

Suite à une réclamation introduite au sens du § 228 AO et à un recours contentieux subséquent, la juridiction est appelée à statuer sur la cote fixée par le bulletin d'imposition faisant l'objet de la réclamation, voire, le cas échéant, par la décision directoriale. Elle est ainsi appelée à fixer le cas échéant une nouvelle cote, sinon du moins à énoncer les principes nécessaires et suffisants pour permettre aux instances compétentes de procéder à pareille fixation (cf. Cour adm. 20 mars 2008, n° 23789C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 826 et autres références y citées). - Le rôle de la juridiction saisie d'un recours au fond en matière fiscale visant en particulier la cote d'impôt ne consiste pas à dégager par un calcul final la cote nouvelle applicable sur recours, mais à fixer les principes d'imposition nécessaires et suffisants permettant à l'autorité fiscale compétente de dégager utilement la cote d'impôt à appliquer sur recours contentieux.

Partant, il convient de confirmer les premiers juges dans leur conclusion qu'il y a lieu de renvoyer le litige devant le directeur en prosécution de cause afin de permettre à celui-ci d'examiner la totalité des pièces versées au dossier à ce jour, y compris les conclusions de la société ..., et d'apprécier si les éléments de comptabilité actuellement produits permettent d'établir les revenus réels des époux ...-... pour l'année d'imposition 2006 ou sinon rendent la taxation d'office pour l'année afférente invraisemblable.

Il n'y a cependant pas lieu d'annuler la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans son intégralité, celle-ci ayant à juste titre retenu que la réclamation des époux ...-... avait été régulièrement introduite, mais uniquement de la mettre à néant en ce qu'elle a confirmé la taxation d'office du bureau d'imposition prise sur base du rapport de révision ayant conclu à un bénéfice s'élevant pour l'année d'imposition 2006 à- €

Pour le surplus, il convient encore de réformer le jugement entrepris en ce qu'il a condamné l'Etat aux dépens de la première instance qui sont à mettre à charge des intimés au vu de l'attitude passive et peu constructive décrite ci-avant des époux ...-... au niveau de la phase pré-contentieuse.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 23 mars 2015 en la forme ;

le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 11 février 2015, dit que c'est à tort que le tribunal a annulé la décision directoriale du 17 octobre 2013 dans son intégralité laquelle est à maintenir en ce qu'elle a déclaré la réclamation des époux et recevable ;

pour le surplus, déclare l'appel de l'Etat non justifié et en déboute ;

met à néant la décision directoriale du 17 octobre 2013 en ce qu'elle a confirmé la taxation d'office du bureau d'imposition ayant conclu à un bénéfice s'élevant pour l'année d'imposition 2006 à- €;

confirme le jugement entrepris du 11 février 2015 pour le surplus, sauf à condamner les époux et aux dépens de la première instance ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE